Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 30674 du rôle
Inscrit le 11 juin 2012

Audience publique du 15 avril 2013

Recours formé
par Madame ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 30674 du rôle, déposée en date du 11 juin 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Bernard FELTEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., domiciliée à L-…, tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 avril 2012 rejetant sa réclamation telle que dirigée contre des bulletins d'impôt sur le revenu établis pour les années 2008 et 2009, et datés du 3 août 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 21 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique, erronément qualifié de « mémoire complémentaire », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 18 octobre 2012 par Maître Bernard FELTEN au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 16 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Isabelle GIRAULT, en remplacement de Maître Bernard FELTEN, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 avril 2013.

Madame ..., tout en étant propriétaire de biens immobiliers situés au Grand-Duché du Luxembourg dont elle tire des revenus locatifs de l'ordre de … € annuels, détient encore en France un élevage d'équidés et de bovins depuis le 1er juillet 2005, lequel génère toutefois des déficits.

Le bureau d'imposition Dudelange de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes adressa le 3 août 2008 à Madame ... les bulletins d'impôt sur le revenu relatifs aux années 2008 et 2009.

Madame ... introduisit par courrier de son mandataire du 27 octobre 2011 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre desdits bulletins d'impôt sur le revenu, par laquelle, en substance, elle demanda à ce que les déficits agricoles générés par son exploitation en France supportés pour des montants respectifs de … € pour les deux années considérées soient déduits de ses autres revenus imposables, ladite réclamation s'appuyant notamment et plus particulièrement sur un jugement du tribunal administratif du 19 janvier 2005, n° 17.820 du rôle.

Par décision du 19 avril 2012 le directeur confirma intégralement les bulletins d'impôt sur le revenu critiqués et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 31 octobre 2011 par Me Bernard Felten, au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009, émis en date du 3 août 2011 et notifiés en date du 8 août 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les deux réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir déduit des pertes agricoles et forestières provenant de son exploitation située en France « de ses autres revenus imposables», mais de les avoir seulement retenu « pour la détermination de la base imposable fictive et du taux global d'imposition, en application de l'article 134(1) de la LIR » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a entamé en 2008 une exploitation agricole sise à F-..., dont le but est entre autres l'élevage de chevaux et de bovins ; qu'elle y a réalisé une perte agricole et forestière dont le montant déclaré n'a d'ailleurs pas été contesté par le bureau d'imposition ;

Considérant que cette perte a été prise en compte, tout comme la réclamante l'a entendu faire valoir, en tant que revenu exonéré rentrant dans la base imposable fictive, destinée à déterminer le taux d'imposition global à appliquer aux revenus indigènes, conformément à l'article 134 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et à la

convention contre les doubles impositions actuellement en vigueur entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France ;

Considérant que, d'une manière générale, les conventions tendent à éviter une double imposition internationale, dite juridique, qui a lieu lorsqu'un contribuable se trouve atteint, au titre d'une même base et d'une même période, par des impôts de nature comparable appliqués par deux ou plusieurs juridictions fiscales nationales ;

Considérant qu'aux termes de l'article 2 L.I.R., « les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger » et « les contribuables non résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 ci-après » -; qu'au cas où un contribuable réalise des revenus aussi bien dans son pays de résidence que dans un pays tiers, il en résulte nécessairement un problème de double imposition juridique qu'entendent résoudre les conventions internationales ;

Considérant que dans leur application simultanée et bilatérale par les deux Etats qui s'y sont engagés, les conventions se justifient notamment de par leur traitement équitable et uniforme des contribuables, en respectant le principe de la non discrimination d'une personne réalisant des revenus sur les territoires de plusieurs Etats vis-à-vis d'une personne ne réalisant des revenus que sur le territoire d'un seul Etat ;

Considérant encore que les conventions fiscales internationales constituent des traités bilatéraux qui, lors de leur élaboration, ont de prime abord été négociés, paraphés et signés, puis délibérés au niveau national pour finalement être ratifiés et entrer en vigueur; qu'elles constituent dès lors des lois auxquelles doit se conformer chaque acteur visé par leur champ d'application; que par conséquent le contribuable n'est nullement en mesure d'opter ou non pour l'application de la convention ;

Considérant que le principe de la hiérarchie des normes n'est autre qu'un classement hiérarchisé de l'ensemble des normes qui composent le système juridique d'un Etat de droit pour en garantir la cohérence et la rigueur; qu'il est fondé sur le principe qu'une norme doit respecter celle du niveau supérieur et la mettre en œuvre en la détaillant ;

Considérant que lors d'un conflit de normes, elle permet de faire prévaloir la norme de niveau supérieur sur la norme qui lui est subordonnée; qu'en l'occurrence les conventions internationales priment toujours sur le droit national; que c'est justement le droit interne qui doit nécessairement se conformer au conventions fiscales en vigueur ;

Considérant que la méthode dite « de l'exonération », applicable à l'endroit du bénéfice agricole et forestier, prévue par les dispositions de l'article 134 L.I.R., à l'instar de l'article 19 de la convention contre les doubles impositions actuellement en vigueur entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France, prévoit que le résultat, sans distinction qu'il soit positif ou négatif, est retenu pour déterminer la base imposable fictive et le taux d'imposition global; que vouloir traiter comme des revenus indigènes, face au droit interne, des revenus étrangers pour lesquels le Grand-Duché de Luxembourg ne dispose pas d'un droit d'imposition d'après une convention internationale contre les doubles impositions, reviendrait à étendre sa souveraineté fiscale au-delà des limites auxquelles il est confiné par le droit international ; que l'application d'un tel principe, de « non-aggravation », prôné par

la réclamante n'est d'ailleurs prévu par aucune loi ni reconnu par la jurisprudence et n'est dès lors pas admissible ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède qu'en l'espèce l'application de la convention avec la France ne mène pas à une aggravation, mais, tout au contraire, à une atténuation de la charge fiscale globale de la réclamante ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juin 2012, Madame ... a fait introduire un recours, qualifié de recours en annulation, tendant aux termes de son dispositif à la réformation des bulletins d'imposition émis au titre des exercices 2008 et 2009.

La partie étatique, s'emparant de l'intitulé de la requête introductive d'instance de la demanderesse, soulève l'irrecevabilité du recours en annulation.

L'objet de la demande, consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir, étant cependant celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, il y a lieu de retenir, au vu du libellé du dispositif, que le recours tel qu'introduit est un recours en réformation. Par ailleurs, encore que le dispositif de la requête tel que soumis au tribunal indique tendre à la réformation des bulletins d'imposition initiaux, et non pas de la décision directoriale, il résulte toutefois de l'identification de la décision effectivement déférée au tribunal - à savoir la décision directoriale précitée -, et des explications du litismandataire de la demanderesse, confronté à l'audience publique du 8 avril 2013 à ce problème - que la requête introductive d'instance est à comprendre comme tendant à la réformation de la décision directoriale dans le sens d'une révision des bulletins d'impositions critiqués.

Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale déférée.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Madame ..., après avoir affirmé devoir être imposée sur la base de ses revenus mondiaux en application des articles 2 et 7(2) de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci après « LIR », critique la décision directoriale pour méconnaître la véritable nature et la portée des conventions dans l'ordre fiscal international, Madame ... faisant exposer que lesdites conventions fiscales auraient pour objectif principal la suppression de la double imposition, auquel se serait progressivement rattaché un objectif secondaire d'échange d'informations entre les Etats, mais non de donner un fondement autonome à l'application d'un impôt, et ce quel que soit le système juridique et fiscal de l'Etat

signataire : à cet égard, elle estime qu'à la différence du droit international classique, les conventions fiscales n'auraient pas pour objet ou pour effet de créer un ordre supranational, les traités internationaux ayant en effet un caractère subsidiaire par rapport au droit interne, même si en cas de contrariété entre une disposition de droit interne et une règle fixée par une convention fiscale, c'est la deuxième qui doit prévaloir. La demanderesse en déduit qu'un Etat ne pourrait pas prélever une imposition prévue par une convention fiscale si son droit interne ne le prévoit pas, tandis que de l'autre coté, un contribuable pourrait toujours invoquer le droit interne s'il s'avère plus favorable que la convention, et ce au nom du principe de non-aggravation.

Elle maintient encore, dans cet ordre d'idées, qu'en présence comme en l'espèce de pertes fiscales, la question ne serait plus de savoir comment la convention fiscale règle un problème de double imposition juridique, mais uniquement celle du droit du contribuable à renoncer à l'application d'une convention fiscale qui aboutirait à aggraver sa situation par rapport aux seules dispositions de droit interne. Or, l'application de l'article 3 de la convention en vigueur avec la France avant les articles 2 et 7(2) LIR équivaudrait à faire prévaloir un traité ayant pour objet de supprimer la double imposition, alors que l'on serait en présence précisément d'un défaut de double imposition, la demanderesse mettant en exergue le fait qu'aucune recette n'aurait échappé à l'imposition en France : il s'agirait ici seulement de l'application du droit interne luxembourgeois, vis-à-vis d'un contribuable luxembourgeois, de la même façon que la déduction en France d'une perte exposée au Luxembourg par un résident français ne concernerait pas l'administration des Contributions directes.

Dès lors, Madame ... estime que pour toutes ces raisons, la déduction des pertes exposées en France par elle devrait être autorisée en application des règles d'imposition mondiale fixée par la LIR, quelles que soient par ailleurs les dispositions de la convention fiscale en vigueur entre la France et le Grand-Duché du Luxembourg. Elle s'appuie à ce titre sur un jugement du tribunal administratif du 19 janvier 2005, n° 17.820 du rôle, confirmé en appel par arrêt du 10 août 2005, n° 19407C du rôle, dont la solution serait tout aussi transposable dans le cadre de la nouvelle rédaction de l'article 134-1 LIR, applicable au titre des années 2008 et 2009, la demanderesse étant d'avis que la nouvelle rédaction n'aurait aucune incidence sur le sort de pertes fiscales et n'interdirait pas la déduction pure et simple de ces pertes, et non pas leur simple prise en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable au revenu global.

Elle affirme encore que la solution aboutirait sinon à traiter une personne physique résidente fiscale au Luxembourg supportant des pertes au titre d'une exploitation agricole située en France plus défavorablement que si cette exploitation agricole était située soit au Grand-Duché, soit dans un autre Etat non lié au Grand-Duché par une convention fiscale à la date de réalisation des revenus, ou encore en présence d'une convention fiscale qui s'écarterait du Modèle OCDE en matière d'imposition des revenus immobiliers et assimilés.

Par ailleurs, elle critique encore la conclusion de la décision directoriale déférée selon laquelle, « *en l'espèce, l'application de la convention avec la France ne mène pas à une aggravation, mais tout au contraire, à une atténuation de la charge fiscale globale de la réclamante* », alors qu'à son avis le déficit français ne serait pas déduit, mais seulement pris en compte pour la détermination du taux effectif d'imposition au Luxembourg, de sorte qu'il en résulterait pour elle une charge d'impôt supérieure.

Enfin, Madame ... donne à considérer que comme son établissement déficitaire est situé dans un autre Etat de l'Union européenne, l'approche de l'administration des Contributions directes devrait être considérée comme constitutive d'une atteinte à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux garanties par le Traité, pris en ses articles 49 et 63, étant donné que l'impossibilité pour une personne physique résidente luxembourgeoise de déduire des pertes constatées dans un autre Etat de l'Union serait de nature à la dissuader de créer une activité dans cet autre Etat, et elle suggère au tribunal de poser à ce titre une question préjudicielle à la Cour de Justice de l'Union Européenne.

Le tribunal constate que le raisonnement de la demanderesse repose, en substance, sur la prémisse que le droit luxembourgeois interne prévoirait l'imposition de ses revenus - positifs et négatifs - mondiaux, et permettrait par conséquent la déduction de pertes engrangées à l'étranger, de sorte qu'elle demande à se voir appliquer les dispositions de droit interne plutôt qu'un régime qu'elle estime plus défavorable, lequel découlerait de la convention franco-luxembourgeoise, régime auquel elle oppose tant le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales que le principe de non-aggravation.

Aux termes de l'article 3 de la Convention conclue entre la France et le Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, ci-après désignée par « la Convention » « *les revenus de biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés* ».

La convention dispose donc que le revenu des exploitations agricoles doit être imposé dans l'Etat de la source, c'est-à-dire dans l'Etat dans lequel est située l'exploitation agricole qui produit le revenu, en l'espèce la France.

L'article 3 de la Convention doit encore être appliqué conjointement à l'article 19, alinéa 1er de la Convention, aux termes duquel « *Les revenus qui, d'après les dispositions de la présente convention, ne sont imposables que dans l'un des deux Etats, ne peuvent pas être imposés dans l'autre Etat, même par voie de retenue à la source. Néanmoins chacun des deux Etats conserve le droit de calculer au taux correspondant à l'ensemble du revenu du contribuable les impôts directs afférents aux éléments du revenu dont l'imposition lui est réservée* » : en effet, cet article doit être compris comme imposant l'exclusion de la base imposable des seuls revenus positifs déjà imposés dans l'Etat de source et à exonérer par l'Etat de résidence et comme autorisant l'Etat de résidence à déterminer l'impôt sur le revenu au taux qui correspond au revenu mondial du contribuable visé en tenant compte, le cas échéant, des pertes indigènes ou étrangères par lui essuyées[1].

En effet, il est admis que les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne[2]. Elles ont ainsi exclusivement l'effet négatif de délimiter les compétences d'imposition originaires des Etats signataires instaurées par leurs

[1] Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C du rôle.
[2] Henri Dostert : *La double imposition internationale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et les conventions tendant à l'éliminer*, Etudes Fiscales nos 57/58, p. 9, n° 25

droits internes respectifs au vu de la finalité affichée d'éliminer les doubles impositions sans fonder un nouveau droit d'imposition autonome[3] et répondent ainsi au principe de non-aggravation[4] tel que mis en avant en l'espèce par la demanderesse, selon lequel il doit être fait exception à la qualification selon la Convention, lorsque le droit national conduit à un résultat plus favorable pour le contribuable, et ce malgré la primauté de la Convention sur la loi fiscale nationale.

Par application de ces principes, il y a lieu d'admettre qu'en ordonnant dans le chef de l'Etat de résidence l'exonération sous réserve de progressivité d'un revenu déterminé réalisé dans l'Etat de source, une convention préventive de la double imposition entend seulement éviter que ce revenu soit imposé une seconde fois dans l'Etat de résidence, mais ne peut, sauf stipulation expresse contraire, pas être interprétée comme excluant la prise en compte dans l'Etat de résidence d'un revenu négatif réalisé dans l'Etat de source dès lors que le droit interne de l'Etat de résidence prévoit cette faculté pour tenir compte de la capacité contributive globale du contribuable conformément au principe retenu en droit interne de l'imposition du revenu global. Admettre le contraire reviendrait en effet à refuser un allègement de la charge fiscale découlant du droit interne, à augmenter en conséquence les bases d'imposition et à provoquer en fin de compte la fixation d'une cote d'impôt supérieure à celle découlant du droit national, solution qui se heurterait au principe de non-aggravation.

C'est par conséquent au droit interne d'un Etat de prévoir le cas échéant un régime tendant à empêcher la double déduction d'une même perte à la fois dans l'Etat de résidence au moment de son constat et dans l'Etat de source par report sur un bénéfice ultérieur.

Il convient à cet égard de relever que la question du traitement de pertes subies à l'étranger se trouve régie en droit luxembourgeois par l'article 134 (1) LIR, dans sa teneur telle qu'issue de sa modification par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, qui dispose comme suit : « *Lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126* ».

Il est vrai qu'avant sa modification par ladite loi du 21 décembre 2001, l'article 134 LIR a été interprété comme admettant la déduction de pertes subies à l'étranger par le contribuable du revenu imposable et comme aboutissant ainsi à la fixation d'une cote d'impôt résultant de l'application du barème de l'impôt sur le revenu ou du taux de l'impôt sur le revenu des collectivités à ce revenu imposable.

Cependant, en réaction à une jurisprudence administrative[5], le législateur a tenu à modifier le libellé initial de l'article 134 LIR au vu du fait que cet ancien libellé « *a prêté dans le passé à maintes équivoques et controverses, notamment en ce qui concerne la question de savoir si les pertes étrangères exonérées peuvent être considérées, par le biais de l'application de la clause de progressivité négative, pour réduire la charge fiscale qui frappe*

[3] cf Vogel : DBA Kommentar, Verlag C.H. Beck, éd. 1996, Einl., Anm. 45b-s
[4] cf. Schaffner : Droit fiscal international, éd. Promoculture, n° 1.10, p.26
[5] Trib. adm. 2 février 1999, n° 11111 du rôle, confirmé par arrêt du 13 janvier 2001, n° 12260C du rôle.

les revenus non exonérés », de sorte à vouloir introduire une « *nouvelle conception de l'article 134 LIR* » et « *consacrer désormais l'application de la clause de progressivité négative à l'endroit des pertes étrangères exonérées* ». Conformément à cette finalité, « *il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global comme si les revenus étrangers exonérés avaient subi l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive, est appliqué ensuite à la base d'imposition des revenus taxables*[6] ».

Le tribunal constate, à l'instar de la partie étatique, que la Cour administrative, dans un arrêt du 12 février 2009, n° 24642C du rôle, en a déduit qu'au vœu exprès du législateur, un revenu étranger exonéré soit positif soit négatif n'est plus à incorporer dans le revenu imposable, de manière qu'une perte ne peut plus être directement déduite du revenu imposable de source luxembourgeoise, mais rentre dans la détermination d'une base d'imposition fictive incluant lesdits revenus étrangers exonérés dans le seul but de déterminer le taux d'imposition applicable au revenu de source luxembourgeoise.

Par voie de conséquence, la prétention de Madame ... tendant à la déduction, de son revenu imposable, de la perte par elle subie en relation avec son exploitation agricole sise en France se heurte en son principe au système de prise en compte d'un revenu étranger exonéré soit positif soit négatif instauré par l'article 134 LIR ; le tribunal est partant amené à confirmer le directeur dans sa conclusion que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a réintégré le montant des pertes réalisées dans le cadre de l'exploitation du contribuable en France dans le montant du bénéfice global réalisé par Madame ... afin de déterminer la base imposable fictive et le taux d'imposition global, ces pertes ne pouvant pas être déduites au Luxembourg.

Le tribunal, à titre superfétatoire, retient que cette conclusion n'est pas énervée par le principe de non-aggravation sur lequel insiste la demanderesse : en effet, si comme relevé ci-dessus, ledit principe général de droit fiscal veut que les dispositions de la loi interne doivent prévaloir sur la convention fiscale bilatérale dès lors que ladite convention aboutit à une aggravation de la situation du contribuable, il y a lieu de souligner que la situation en l'espèce de Madame ... n'est pas « aggravée » par une quelconque disposition de la Convention - la partie demanderesse, au-delà de l'invocation de ce principe et de l'affirmation dans son chef d'une aggravation ne désignant d'ailleurs pas quelle disposition de la Convention serait selon elle à l'origine de la prétendue aggravation -, et ce d'autant plus que comme retenu ci-avant la Convention *per se* n'exclut pas la prise en compte dans l'Etat de résidence d'un revenu négatif réalisé dans l'Etat de source -, mais que la non-déduction des pertes réalisées dans le cadre de l'exploitation du contribuable en France résulte de l'application même d'une disposition de droit interne, dont la demanderesse réclame l'application. Dès lors, la discussion de la demanderesse portant sur le caractère subsidiaire de la Convention et sur l'application du principe de non-aggravation, n'est pas pertinente.

Il en est de même de la prétendue atteinte à la liberté d'établissement, alors que la situation de Madame ... n'est pas, en l'espèce, celle mise en exergue par celle-ci, à savoir celle d'une personne physique résidente luxembourgeoise se trouvant dans l'impossibilité de déduire des pertes constatées dans un autre Etat de l'Union, ce qui serait prétendument de nature à la dissuader de créer une activité dans cet autre Etat, la demanderesse disposant bien d'une possibilité de déduction des pertes réalisées en France sur les revenus agricoles y

[6] Projet de loi n° 4855 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, exposé des motifs, p. 16.

réalisés, les mêmes pertes, comme expliqué par l'Etat, étant par ailleurs reportables en France et déductibles pendant des années d'imposition postérieures : le fait, à cet égard, que la demanderesse n'ait à ce jour pas engendré de revenu agricole positif en France et qu'elle ne puisse pas reporter ses pertes indéfiniment, n'est à ce titre pas à prendre en considération pour décider d'une éventuelle atteinte à la liberté d'établissement, alors qu'une telle atteinte ne se mesure pas à la situation personnelle de la demanderesse, limitée en l'espèce à deux années d'imposition, caractérisée par une exploitation structurellement déficitaire, mais au vu de la situation légale généralement et abstraitement applicable.

La question préjudicielle telle que formulée n'étant dès lors pas pertinente et le tribunal n'étant aux termes de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne pas tenu impérativement de poser une question préjudicielle, il y a lieu de la rejeter.

Le tribunal, enfin, doit se rallier à l'appréciation de la partie étatique, selon laquelle le recours en l'espèce ne tend pas tant à ouvrir à la demanderesse la possibilité de déduire des pertes agricoles - possibilité comme retenu ci-dessus dont elle dispose en France, ni de s'opposer à une aggravation de la situation du contribuable - Madame ..., outre la possibilité de déduire respectivement reporter ses pertes agricoles en France, ayant vu ses pertes prises en compte au Luxembourg dans la détermination d'une base imposable afin de déterminer le taux d'imposition lui applicable, de sorte à avoir conduit à une atténuation de sa charge fiscale globale - mais de permettre à Madame ... de bénéficier d'une double déduction de ses revenus négatifs, d'abord au Luxembourg et ultérieurement en France, seul Etat qui dispose conformément à la Convention du droit d'imposition pour les revenus agricoles en question, de sorte à vouloir la faire bénéficier d'un privilège infondé au mépris de la Convention et de l'article 134 LIR précité.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que la demanderesse est à débouter de son recours.

Au vu de l'issue du litige, la demande de Madame ... destinée à obtenir une indemnité de procédure est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

met les frais à charge de la demanderesse.

ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 avril 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen